Deutscher Bundestag
8. Wahlperiode

Drucksache 8/3165

11. 09. 79

Sachgebiet 61

Unterrichtung
durch die Bundesregierung

Bericht der Bundesregierung über die steuerliche Belastung von Zuwendungen, die Stiftungen an ihre Destinatäre gewähren

Inhaltsübersicht

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 5300 Bonn
Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 08 21, Herderstraße 56, 5300 Bonn 2, Telefon (0 22 21) 36 35 51

Seite

Gemäß Beschluß des Deutschen Bundestages vom 10. Juni 1976 — Drucksache 7/5303 — zugeleitet mit Schreiben des Bundeskanzlers — 14 (44) — 522 00 — Sti 2/79 — vom 11. September 1979

A. Vorbemerkung

I. Berichtsauftrag

Der Deutsche Bundestag hat in seiner Sitzung am 10. Juni 1976 bei der Verabschiedung des Körperschaftsteuerreformgesetzes den folgenden Entschließungsantrag angenommen, dessen Wortlaut im Dritten Antrag des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (Drucksache 7/5303 S. 4) abgedruckt ist:

„Die Bundesregierung wird ersucht, die Besteuerung von Stiftungen im Verhältnis zu ihren Destinatären im Hinblick auf das Wirksamwerden der Körperschaftsteuerreform mit dem Ziel der Vermeidung einer ungerechtfertigten Doppelbelastung zu überprüfen, dem Deutschen Bundestag möglichst bald über das Ergebnis zu berichten und gegebenenfalls entsprechende gesetzgeberische Maßnahmen vorzuschlagen."

II. Gründe für den Berichtsauftrag

Die Entschließung des Deutschen Bundestags steht im Zusammenhang mit der Einführung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes von 50 v. H. in § 23 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1977 (KStG 1977). Auf Antrag des Finanzausschusses hat der Deutsche Bundestag beschlossen, für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, bei denen Gewinnausschüttungen nicht vorkommen können oder zu keiner Entlastung von Körperschaftsteuer führen (Fälle des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG 1977) sowie für inländische Betriebstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften den Steuersatz auf 50 v. H. zu senken. Die Steuerbelastung dieser Körperschaften sollte im wesentlichen derjenigen entsprechen, die nach dem bis zum Jahre 1976 geltenden KStG bestand. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sah demgegenüber für die bezeichneten Körperschaften die Anwendung des Regelsteuersatzes von 56 v. H. vor (vgl. Artikel 2 § 26 des Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes, Drucksache 7/1470).

Eine Ausnahme von der Ermäßigung des Körperschaftsteuersatzes auf 50 v. H. hat der Deutsche Bundestag — auch insoweit dem Vorschlag des Finanzausschusses folgend — für privatrechtliche Stiftungen beschlossen. Für sie gilt der allgemeine Steuersatz von 56 v. H. (§ 23 Abs. 2 Buchstabe b KStG 1977). Der Finanzausschuß hat zu dieser Ausnahmeregelung in seinem Bericht vom 8. Juni 1976 (Drucksache 7/5310 S. 8) folgendes ausgeführt:

„Insbesondere die Familienstiftung könnte, wenn sie in den ermäßigten Steuersatz einbezogen würde, als ein Instrument benutzt werden, im Wettbewerb verbleibendes Kapital entgegen dem Grundsatz der Reform bei einer Körperschaftsteuerbelastung unter 56 v. H. zu bilden. Eine solche Stiftung könnte nämlich wie eine Holding ausgestaltet werden, die an sie ausgeschüttete und bei ihr ermäßigt besteuerte Gewinnanteile reinvestieren kann. Der Ausschuß hat jedoch verfassungsrechtliche Bedenken erörtert, insbesondere daß der Anknüpfungspunkt für die Ermäßigung des Steuersatzes auf 50 v. H. die Tatsache sei, daß die betreffenden Körperschaften keine Gewinnausschüttungen vornehmen könnten und daß dieses Merkmal auch für private Stiftungen zutreffe. Des weiteren wurde erörtert, daß die Besteuerung der Stiftungen und ihrer Destinatäre ohnehin unbefriedigend sei, weil eine Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und mit Einkommensteuer bestehen bleibe. Die wegen der Sonderbehandlung der privaten Stiftungen geltend gemachten Bedenken haben zu dem Entschließungsantrag geführt, . . ."

Der in der Entschließung erbetene Bericht wird hiermit vorgelegt.

B. Gegenstand der Berichterstattung

Entsprechend dem Ersuchen des Deutschen Bundestages und den hierfür maßgebenden Gründen erstreckt sich die Berichterstattung im wesentlichen auf das Problem der steuerlichen Doppelbelastung im Verhältnis zwischen Stiftungen und ihren Destinatären. Eine solche Doppelbelastung kann naturgemäß nur bei Zuwendungen von Stiftungen eintreten, die selbst körperschaftsteuerpflichtig sind. Hierzu gehören außer den steuerpflichtigen privatrechtlichen Stiftungen auch steuerbefreite privatrechtliche Stiftungen sowie Stiftungen des öffentlichen Rechts, soweit ihre Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen.

Das Ergebnis ist in Abschnitt C dargestellt.

Bei der Prüfung der Rechtslage ist die Bundesregierung zu der Auffassung gelangt, daß die steuerliche Behandlung der von Stiftungen gewährten Zuwendungen nicht allein unter dem Gesichtspunkt einer ungerechtfertigten Doppelbelastung gesehen werden kann. Eine sachgerechte steuerliche Regelung erfordert es, auch zu prüfen, ob die Zuwendungen einer den Umständen nach gebotenen einmaligen Besteuerung unterliegen oder ob sie ohne ausreichenden Grund bei der Stiftung und bei dem Destinatär von der Belastung mit einer Steuer vom Einkommen ausgenommen sind. Das Problem stellt sich bei Zuwendungen von Stiftungen, deren Erträge nicht zur Körperschaftsteuer herangezogen werden. Die Bundesregierung ist auch dieser Frage nachgegangen. Über das Ergebnis wird in Abschnitt D berichtet.

Eine kurze Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse enthält Abschnitt E.

Der Berichtsauftrag des Deutschen Bundestages erstreckt sich nicht auf steuerliche Fragen, die weder das Problem der Doppelbelastung noch das Verhält-

nis der Stiftungen zu ihren Destinatären betreffen. Auf diese Fragen kann daher in dem vorliegenden Bericht nicht eingegangen werden. Die Tatsache, daß solche Fragen bei den vor einiger Zeit abgeschlossenen Untersuchungen einer interministeriellen Arbeitsgruppe über das Organisationsrecht der Stiftungen ausgeklammert worden sind, gibt keinen Anlaß, an dieser Stelle hierzu Stellung zu nehmen. Daher ist auch die Frage, wie sich der Wechsel des Körperschaftsteuersystems auf die Ertragslage steuerbefreiter, insbesondere gemeinnütziger Stiftungen auswirkt, deren Einnahmen ausschließlich oder zum Teil aus Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften bestehen, nicht Gegenstand der Berichterstattung.

C. Zur steuerlichen Doppelbelastung im Verhältnis zwischen steuerpflichtigen Stiftungen und ihren Destinatären

I. Unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen — beschränkt steuerpflichtige Stiftungen

Die Besteuerung der Einkünfte bei den Stiftungen und die Besteuerung der Zuwendungen bei den Destinatären sind im KStG und im Einkommensteuergesetz (EStG) unterschiedlich geregelt, je nachdem ob es sich bei dem Zuwendenden um eine unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung oder um eine beschränkt steuerpflichtige Stiftung handelt. Daher ist auch für die Berichterstattung zwischen diesen beiden Hauptgruppen von Stiftungen zu unterscheiden.

II. Unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen und ihre Destinatäre

1. Kreis der unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen

Wie sich aus § 1 Abs. 1 KStG 1977 ergibt, umfaßt der Kreis der unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen neben Stiftungen, deren Entstehung sich auf das Privatrecht gründet, auch Betriebe gewerblicher Art von Stiftungen des öffentlichen Rechts. Zu den privatrechtlichen Stiftungen gehören sowohl die nach Landesrecht genehmigten und somit rechtsfähigen Stiftungen (§§ 80 ff. BGB) als auch die nichtrechtsfähigen Stiftungen. Beide Formen unterliegen in der gleichen Weise der Körperschaftsteuer. Was unter einer Stiftung des öffentlichen Rechts zu verstehen ist, ergibt sich zum Teil aus Landesgesetzen. Z. B. enthält § 46 des Landesverwaltungsgesetzes für Schleswig-Holstein vom 18. April 1967 (GVOBl. S. 131) die folgende Definition:

> „Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts sind auf einen Stiftungsakt gegründet, aufgrund öffentlichen Rechts errichtete oder anerkannte Verwaltungseinheiten mit eigener Rechtspersönlichkeit, die mit einem Kapital- oder Sachbestand Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllen."

Für die Körperschaftsbesteuerung der Stiftungen hat nur die Unterscheidung zwischen privatrechtlichen Stiftungen und Stiftungen des öffentlichen Rechts Bedeutung. Für die Bestuerung der Zuwendungen bei den Empfängern ist darüber hinaus von Belang, ob eine Stiftung als öffentliche Stiftung zu qualifizieren ist. Wegen der Abgrenzung des Begriffs „öffentliche Stiftung" vgl. Abschnitt D. II.

Zu den steuerpflichtigen privatrechtlichen Stiftungen gehören auch Stiftungen im Sinne der Verordnung vom 13. Februar 1926 (RGBl. I S. 101) über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind. Bei der Veranlagung dieser Stiftungen bleiben aber nach § 1 der genannten Verordnung diejenigen Einkünste außer Ansatz, die an die nach der Stiftungssatzung unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Familienmitglieder verteilt werden. Für die Einkünfte dieser Stiftungen ergibt sich daher das Problem der Doppelbelastung nicht. Es entsteht lediglich die Frage, ob die bei der Stiftung nicht besteuerten Einkünfte auf der Ebene des Destinatärs erfaßt und bei ihm besteuert werden oder ob die Besteuerung bei der Stiftung und bei dem Destinatär unterbleibt. Hierauf wird in Abschnitt D. III. 2 näher eingegangen.

2. Besteuerung der Stiftungen

In der Gruppe der unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen fallen, was die Zahl und die wirtschaftliche Bedeutung anbelangt, die privatrechtlichen Stiftungen besonders ins Gewicht. Innerhalb dieser Untergruppe stellt sich die Frage der Doppelbelastung vorrangig bei den privatrechtlichen Stiftungen, deren gesamte Einkünfte zur Körperschaftsteuer herangezogen werden.

a) Privatrechtliche Stiftungen, deren gesamte Einkünfte zur Körperschaftsteuer herangezogen werden

Privatrechtliche Stiftungen sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 KStG 1977). Ist eine dieser Voraussetzungen erfüllt, erstreckt sich die Steuerpflicht auf sämtliche Einkünfte der Stiftung (§ 1 Abs. 2 KStG 1977). Welchen Einkunftsarten die Einkünfte zuzurechnen sind, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG. Grundsätzlich können bei einer privatrechtlichen Stiftung die gleichen Einkünfte anfallen wie bei einer natürlichen Person. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG scheiden jedoch in der Praxis aus, weil Stiftungen nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig werden.

Bei der Ermittlung des Einkommens dürfen Aufwendungen, die die Stiftung zur Erfüllung ihres Zwecks leistet, nicht abgezogen werden (§ 10 Nr. 1 KStG 1977). Das Abzugsverbot erstreckt sich auch auf die Zuwendungen, die die Stiftung ihren Destinatären gewährt. Diese Zuwendungen bilden somit einen Bestandteil des zu versteuernden Einkommens der Stiftung. Die Körperschaftsteuer beträgt regelmäßig 56 v. H.

Eine Ausnahme von dem Abzugsverbot besteht für sogenannte Arbeitnehmerstiftungen. Zuwendungen solcher Stiftungen an ihre Arbeitnehmer stellen zusätzlichen Arbeitslohn dar. Sie sind bei den Stiftungen als Betriebsausgaben abziehbar (vgl. hierzu Abschnitt C. II. 3. b) dd).

Kleinere Stiftungen können nach § 24 KStG 1977 von ihrem Einkommen einen Freibetrag absetzen, bevor die Körperschaftsteuer berechnet wird. Der Freibetrag beläuft sich auf 5 000 DM, wenn das Einkommen nicht mehr als 10 000 DM beträgt. Beträgt das Einkommen mehr als 10 000 DM, vermindert sich der Freibetrag um die Hälfte des übersteigenden Betrags. Bei einem Einkommen in Höhe von 20 000 DM läuft der Freibetrag aus.

b) Privatrechtliche Stiftungen, deren Einkünfte nur zum Teil zur Körperschaftsteuer herangezogen werden

Unbeschränkt steuerpflichtige privatrechtliche Stiftungen können nach § 5 KStG persönlich von der Körperschaftsteuer befreit sein. Die Steuerbefreiung kann sich auf bestimmte Einkünste beschränken. In solchem Fall unterliegen die Stiftungen nur mit dem nicht steuerbefreiten Teil ihrer Einkünfte der Körperschaftsteuer.

Unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Doppelbelastung beschränkt sich die Untersuchung auf solche Stiftungen, deren steuerpflichtige Einkünfte für Zuwendungen an steuerpflichtige Empfänger verwendet werden können. Diese Möglichkeit besteht in erster Linie bei Stiftungen, die nach dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977). Solche Stiftungen sind mit den Einkünften steuerpflichtig, die sie im Rahmen eines von der Steuervergünstigung ausgenommenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielen. Die Körperschaftsteuer für diese Einkünfte beträgt 50 v. H. (§ 23 Abs. 2 Buchstabe b KStG 1977). Auch die partiell steuerpflichtige Stiftung hat Anspruch auf den Freibetrag nach § 24 KStG 1977 in Höhe von höchstens 5 000 DM (vgl. a).

Außer für Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist die Steuerbefreiung zwar auch für inländische Einkünfte ausgeschlossen, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1977). Die Kapitalertragsteuer wird aber den Stiftungen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, auf Antrag stets in vollem Umfang erstattet (§ 44 c Abs. 1 EStG). Auf diese Weise sind die steuerpflichtigen Kapitalerträge im Ergebnis nicht mit Körperschaftsteuer belastet.

Zu den partiell steuerpflichtigen Stiftungen können auch betriebliche Unterstützungskassen gehören, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren und deren Leistungen sich mit Ausnahme des Sterbegeldes auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit beschränken (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1977). Unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Doppelbelastung hat die Besteuerung der Unterstützungskassen aus den nachstehend genannten Gründen aber keine praktische Bedeutung.

Ebenso wie bei gemeinnützigen Stiftungen ist bei Unterstützungskassen in der Rechtsform der Stiftung die Steuerbefreiung ausgeschlossen, soweit die Kasse inländische Einkünfte bezieht, die dem Steuerabzug unterliegen. Soweit die Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG entfällt, wird sie den Unterstützungskassen auf Antrag zur Hälfte erstattet (§ 44 c Abs. 2 EStG). Von der ursprünglichen Kapitalertragsteuer, die 25 v. H. beträgt, verbleibt somit noch eine Steuerbelastung in Höhe von 12,5 v. H. der Kapitalerträge. Diese geringe Belastung kann nach Auffassung der Bundesregierung unberücksichtigt bleiben, da sie im allgemeinen nur auf einen Teil der im übrigen steuerfreien Einkünfte der Kasse entfällt und da für die Leistungsempfänger ebenfalls steuerliche Vergünstigungen bestehen (vgl. hierzu Abschnitt D. II.).

Betriebliche Unterstützungskassen sind außerdem mit einem Teil ihres Einkommens steuerpflichtig, wenn sie überdotiert sind. Das ist der Fall, wenn ihr Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Kassenleistungen höher liegt als das um 25 v. H. erhöhte zulässige Kassenvermögen im Sinne des § 4 d EStG. Das zulässige Kassenvermögen ist das Vermögen, das die Kasse benötigt, um ihre satzungsmäßigen Leistungen erbringen zu können. Überdotierte Unterstützungskassen sind steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt (§ 6 Abs. 5 KStG 1977). Unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Doppelbelastung muß diese partielle Steuerpflicht ebenfalls außer Betracht bleiben. Die Steuer entfällt ausschließlich auf Erträge von Vermögenswerten, die nicht für Unterstützungsleistungen an Zuwendungsempfänger erforderlich sind und für die demgemäß auch eine Vermögensbindung für die steuerbegünstigten Zwecke der Kasse nicht besteht (§ 6 Abs. 6 KStG 1977).

c) Stiftungen des öffentlichen Rechts

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind nur unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1977). Für diese Betriebe gilt nach § 23 Abs. 2 KStG 1977 ebenfalls ein ermäßigter Körperschaftsteuersatz von 50 v. H. Der Freibetrag nach § 24 KStG 1977 von höchstens 5 000 DM steht auch den Stiftungen des öffentlichen Rechts zu. Werden Einkünfte aus dem Betrieb gewerblicher Art in den außerbetrieblichen Bereich der Stiftung überführt, entsteht keine zusätzliche Steuerpflicht.

3. Besteuerung der Destinatäre

a) Kreis der Destinatäre

Die Destinatäre einer Stiftung sind die Genußberechtigten. Wer als Genußberechtigter in Betracht kommt, bestimmt in der Regel das Stiftungsgeschäft. Auch die Destinatäre können unbeschränkt steuerpflichtig oder beschränkt steuerpflichtig sein. Ihre steuerliche Behandlung hängt außerdem davon ab, welcher Einkunftsart die Zuwendungen zuzuordnen sind.

b) Unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre

Bei den Destinatären, die Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen erhalten, handelt es sich vorwiegend um natürliche Personen. Diese Personen sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 EStG). Das gleiche gilt, wenn sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 EStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG).

aa) Zuwendungen als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG

In der Regel bezieht der Destinatär die Zuwendungen von der Stiftung aus Gründen, die in seiner Person liegen, z. B. weil er sich in einer wirtschaftlichen Notlage oder in einer Berufsausbildung befindet oder wegen der Zugehörigkeit zu der Familie des Stifters bzw. seiner Abkömmlinge. In diesen Fällen ist die Frage zu entscheiden, ob die Zuwendungen dem Destinatär als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 EStG zuzuordnen sind.

Wiederkehrende Bezüge sind Bezüge, die in gewissen Zeitabständen wiederkehren, auf einem einheitlichen Entschluß oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit gewährt werden (vgl. Abschnitt 165 der Einkommensteuer-Richtlinien = EStR). Wiederkehrende Bezüge gehören aber nicht zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG

— wenn sie einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind,

— wenn sie freiwillig gewährt werden und der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist oder

— wenn sie auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen und der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die zuletzt genannte Ausnahmeregelung ist durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl. I S. 1769) mit Wirkung vom Jahre 1975 ab eingeführt worden. Dies geschah allerdings nicht ausdrücklich im Hinblick auf die Besteuerung der Zuwendungen von Stiftungen an ihre Destinatäre. Die Regelung steht vielmehr im Zusammenhang mit der gleichzeitig durchgeführten Änderung des § 12 Nr. 2 EStG und sollte im Bereich der Einkommensteuer die Besteuerung von Zuwendungen an nichtunterhaltsberechtigte Personen regeln. Vor der Neufassung der §§ 12 und 22 EStG waren solche Zuwendungen beim Geber nur dann nicht als Sonderausgaben abziehbar und beim Empfänger dementsprechend nicht zu versteuern, wenn sie freiwillig gewährt wurden. Beruhte die Zuwendung auf einer rechtsverbindlichen Vereinbarung, konnte die Besteuerung vom Geber auf den Empfänger verlagert werden. Durch die Änderung der bezeichneten Vorschriften sollte das Abzugsverbot beim Geber auf Zuwendungen ausgedehnt werden, die auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen. Die Regelung diente somit der steuerlichen Gleichbehandlung aller Unterhaltsleistungen unabhängig von ihrer Rechtsgrundlage (vgl. den Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Drucksache 7/2180 S. 15).

Nach dem Wortlaut des § 22 Nr. 1 EStG ist der Inhalt der Neuregelung aber nicht auf Zuwendungen natürlicher Personen beschränkt. Auch Zuwendungen juristischer Personen fallen darunter, wenn sie auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen. Nach Auffassung der Bundesregierung ist die letztgenannte Voraussetzung immer erfüllt, wenn die Zahlungsverpflichtung nicht auf einer Rechtsnorm beruht. Demnach handelt es sich auch bei den Zuwendungen, die Stiftungen aufgrund des Stiftungsgeschäfts oder ihrer sonstigen Verfassung an ihre Destinatäre gewähren, um auf freiwillig begründeter Rechtspflicht beruhende Zuwendungen, die steuerlich nicht den Destinatären zuzurechnen sind.

Daß die Zurechnung bei dem Empfänger nicht nur ausgeschlossen ist, wenn der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, sondern auch, wenn er unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil VI 172/59 U vom 27. November 1959, BStBl. 1960 III S. 65).

Zuwendungen einer Stiftung, die bei dem Empfänger nicht zu einer der anderen Einkunftsarten gehören, sind hiernach nur auf der Ebene der Stiftung mit Körperschaftsteuer belastet. Eine zusätzliche Besteuerung beim Destinatär, die zu einer Doppelbelastung führen könnte, entsteht nicht.

bb) Vergleich der Steuerbelastung der Zuwendungen von Stiftungen mit der Belastung der Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften

Die Steuerbelastung der Zuwendungen, die Stiftungen ihren Destinatären gewähren, unterscheidet sich von der Belastung des Gewinns, den Kapitalgesellschaften an ihre zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner ausschütten. Auf den Zuwendungen steuerpflichtiger privatrechtlicher Stiftungen lastet eine Körperschaftsteuer in Höhe von 56 v. H. Handelt es sich um Zuwendungen einer steuerbefreiten Stiftung, die die erforderlichen Mittel in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet hat, beträgt die Körperschaftsteuer 50 v. H. In der gleichen Höhe liegt die Belastung bei Zuwendungen einer Stiftung des öffentlichen Rechts, soweit die Einkünfte der Stiftung in einem Betrieb gewerblicher Art angefallen sind. Demgegenüber liegt die Steuerbelastung des von einer Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinns wegen der Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Steuer des Anteilseigners im Ergebnis stets in der Höhe des persönlichen Steuersatzes des Anteilseigners. Dieser wird in vielen Fällen niedriger sein als der Körperschaftsteuersatz. Dies bedeutet, daß Zuwendungen von Stiftungen — besonders wenn sie an bedürftige Destinatäre mit geringem Einkommen gewährt weredn — mit einer höheren Steuer

belastet sind als Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften.

Dieser Umstand gebietet es nach Auffassung der Bundesregierung aber nicht, die Besteuerung der Zuwendungen von Stiftungen derjenigen der Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften anzugleichen.

Die Destinatäre einer Stiftung haben rechtlich wie wirtschaftlich eine andere Stellung als die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Im Gegensatz zu solchen Gesellschaftern haben die Destinatäre einer Stiftung keine Mitgliedschaftsrechte; das Vermögen einer Stiftung ist dem Zugriff der Destinatäre entzogen, was besonders für Familienstiftungen von Bedeutung ist. Ob und in welchem Umfang Zuwendungen aus dem Vermögen gewährt werden, bestimmt in vielen Fällen ein Stiftungsrat, der nicht selten aus familienunabhängigen Personen besteht.

Darüber hinaus würde eine Angleichung der Steuerbelastung einen schwerwiegenden Eingriff in das System der Besteuerung wiederkehrender Bezüge bedeuten. Es entspricht dem Grundgedanken des Anrechnungsverfahrens, daß die Anrechnung von Körperschaftsteuer nur bei Anteilseignern in Betracht kommt, bei denen die mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinnanteile im Inland zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer herangezogen werden (vgl. Begründung des von der Bundesregierung vorgelegten Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes, Drucksache 7/1470 S. 332 und 380). Daher ist z. B. bei beschränkt steuerpflichtigen oder von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseignern die Anrechnung grundsätzlich ausgeschlossen (§ 51 KStG 1977, § 50 Abs. 5 EStG). Selbst wenn man die Zuwendungen von Stiftungen in das Anrechnungsverfahren einbeziehen wollte, wäre hiernach die Anrechnung der auf die Zuwendungen entfallenden Körperschaftsteuer nur möglich, wenn die Zuwendungen bei den Empfängern zu den steuerpflichtigen Einkünften gehören würden. Dies würde eine andere steuerrechtliche Behandlung der Zuwendungen bei den Destinatären voraussetzen. Die seit 1975 geltende Ausnahmeregelung müßte entweder für die von Stiftungen gewährten Zuwendungen oder allgemein wieder rückgängig gemacht werden. Außerdem würde sich die Frage stellen, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer in den Fällen gerechtfertigt ist, in denen der Destinatär von der Stiftung eine Leibrente bezieht. Die Leibrente wird gegenwärtig nicht in Höhe des gesamten Verfügungsbetrags, sondern nur in Höhe des Ertrags des Rentenrechts zur Einkommensteuer herangezogen (§ 22 Nr. 1 Buchstabe a EStG). Bei einer systemgerechten Lösung käme die Anrechnung nur in Betracht, wenn die Leibrente ungekürzt besteuert würde. Eine solche Lösung würde zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Leibrenten führen, je nach dem ob sie von einer Stiftung oder von anderer Seite gezahlt werden. Eine derartige Differenzierung ist nach Auffassung der Bundesregierung weder von der Sache her gerechtfertigt noch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar. Die Bundesregierung betrachtet die derzeitige gesetzliche Regelung für die Besteuerung der wiederkehrenden Bezüge der Empfänger von Stiftungszuwendungen als im Grundsatz ausgewogen und hält mit Ausnahme der in Abschnitt D. III. angesprochenen Sonderfälle eine Änderung nicht für geboten.

cc) Zuwendungen als betriebliche Einkünfte

Fälle, in denen die Zuwendungen bei dem Empfänger betrieblich veranlaßt sind und daher Betriebseinnahmen darstellen, dürften äußerst selten sein. Liegt ein solcher Ausnahmefall vor, gehören die Zuwendungen bei dem Destinatär grundsätzlich je nach der Art seines Betriebs zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG). Dabei ist unerheblich, ob es sich um einmalige oder um wiederkehrende Zahlungen handelt. Die Zuwendungen unterliegen bei dem Destinatär der Einkommensbesteuerung nach seinen persönlichen steuerlichen Verhältnisen. Der in § 22 Nr. 1 EStG enthaltene Rechtsgedanke, wonach die Bezüge nicht dem Empfänger zuzurechnen sind, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist, hat nur Bedeutung für Bezüge, die nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten anderen Einkunftsarten gehören. Dies ergibt sich aus dem Aufbau des § 22 Nr. 1 EStG und dem subsidiären Charakter der Vorschrift. Der bezeichnete Rechtsgedanke ist in Satz 2 der Vorschrift niedergelegt. Er kommt damit erst zur Geltung, wenn die Anwendung des Satzes 1 ergeben hat, daß die Bezüge keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen sind. Der Rechtsgedanke kann daher nicht auf eine der anderen Einkunftsarten übertragen werden.

Im Hinblick auf die Höhe der steuerlichen Belastung sind vier Fallgruppen zu unterscheiden:

- Die Stiftung unterhält ebenfalls einen Betrieb, und ihre Aufwendungen für den Destinatär sind betrieblich veranlaßt,
- die Stiftung gewährt dem Destinatär einen Zuschuß zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern,
- die Stiftung gewährt dem Destinatär einen Zuschuß zu Aufwendungen, welche beim Empfänger sofort abziehbare Betriebsausgaben sind, z. B. zu Personalkosten im Forschungsbereich,
- die Stiftung gewährt dem Destinatär aus anderem Anlaß Zuwendungen, die bei ihr nicht abziehbar sind und vom Empfänger nicht zu betrieblichen Zwecken verwendet werden.

Eine steuerliche Doppelbelastung entsteht nur in den Fällen der vierten Gruppe.

Sind die Ausgaben bei der Stiftung betrieblich veranlaßt, kann sie die Zahlungen an den Destinatär bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben abziehen. In solchem Falle tritt nur eine einmalige Besteuerung auf der Ebene des Destinatärs ein.

Sind die Ausgaben bei der Stiftung nicht betrieblich veranlaßt und gewährt die Stiftung dem Destinatär einen Zuschuß zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern, kann er wahlweise den Zuschuß als Betriebseinnahme ansetzen und die Absetzung für Abnutzung von den ungekürzten An-

schaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen oder den Zuschuß erfolgsneutral behandeln und die Absetzung für Abnutzung von den um den Zuschuß gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnen (vgl. Abschnitt 34 EStR). Im Ergebnis wird der Zuwendungsempfänger, gleichgültig für welche Möglichkeit er sich entscheidet, durch den Zuschuß nicht steuerlich belastet. Wird der Zuschuß erfolgsneutral behandelt, erhöht er bei dem Empfänger nicht den Gewinn und damit auch nicht das zu versteuernde Einkommen. Wird der Zuschuß versteuert, erhöht sich in gleicher Höhe die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung, so daß sich — verteilt auf die Nutzungsdauer des Anlageguts — eine entsprechende Minderung der zu versteuernden Einkünfte ergibt.

Zuwendungen zu Aufwendungen, die beim Empfänger sofort abziehbare Betriebsausgaben sind, sind zwar ebenfalls Betriebseinnahmen. Diesen Betriebseinnahmen stehen jedoch entsprechende Betriebsausgaben gegenüber.

Nur wenn die Stiftung keinen Betrieb unterhält oder wenn ihre Aufwendungen für den Destinatär trotz Vorliegens eines Betriebs nach § 10 Nr. 1 KStG nicht abziehbar sind und wenn der Destinatär die zugewendeten Mittel nicht als Betriebsausgaben absetzen kann, entsteht eine Steuerbelastung bei der Stiftung und bei dem Destinatär. Hierbei handelt es sich aber nicht um eine Doppelbelastung, die nur im Verhältnis zwischen Körperschaftsteuerpflichtigen und Einkommensteuerpflichtigen eintritt. Auch im Verhältnis zwischen mehreren Körperschaften oder zwischen mehreren natürlichen Personen besteht nicht immer eine Weckselwirkung zwischen dem Abzug von Aufwendungen bei dem Leistenden und der Besteuerung bei dem Empfänger.

So kann eine zweimalige Belastung auch eintreten, wenn der Empfänger der Zuwendungen selbst eine Körperschaft (z. B. eine Kapitalgesellschaft oder ein Verein) ist. In solchem Falle ergibt sich die Mehrfachbelastung ausschließlich auf der Ebene von Körperschaften.

Ebenso kommen im Verhältnis zwischen natürlichen Personen Aufwendungen in Betracht, die beim Geber nicht als Betriebsausgaben abziehbar, beim Empfänger jedoch als Betriebseinnahmen zu versteuern sind. Z. B. werden Schmiergelder beim Zahlenden nicht als Betriebsausgabe anerkannt, wenn er der Finanzbehörde den Empfänger nicht nennt (§ 160 AO 1977). Bei dem Empfänger sind solche Schmiergelder aber Betriebseinnahmen, wenn sie in einem Betrieb anfallen. Ferner dürfen Werbegeschenke beim Schenkenden den Gewinn im allgemeinen nicht mindern. Der Abzug als Betriebsausgabe ist stets ausgeschlossen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 50 DM übersteigen (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Gleichwohl gehört der Wert des Werbegeschenks bei dem Beschenkten zu den Betriebseinnahmen, wenn die Zuwendung durch die geschäftlichen Beziehungen der Beteiligten veranlaßt war (BFH-Urteil IV 345/61 S vom 21. November 1963, BStBl. 1964 III S. 183).

Wie diese Beispiele zeigen, enthält das Einkommensteuerrecht keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, nach dem betriebliche Einnahmen beim Empfänger nur dann die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer erhöhen, wenn die entsprechenden Ausgaben beim Geber die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer oder für die Körperschaftsteuer gemindert haben (BFH-Urteile IV 113/63 vom 10. Oktober 1963, HFR 1964 S. 78 und IV R 65/67 vom 28. Mai 1968, BStBl. II S. 581). Soweit eine Wechselwirkung zwischen dem Betriebsausgabenabzug auf der Seite des Gebers und der Besteuerung von Betriebseinnahmen auf der Seite des Empfängers nicht gegeben ist, besteht nach Auffassung der Bundesregierung keine Notwendigkeit, diesen Rechtszustand zu ändern.

Die Bundesregierung sieht insbesondere keinen Anlaß, für die seltenen Fälle, in denen Aufwendungen einer Stiftung bei dem Empfänger Betriebseinnahmen darstellen und diesen Betriebseinnahmen keine entsprechenden Betriebsausgaben gegenüberstehen, eine Gesetzesänderung vorzuschlagen, durch die die Besteuerung bei dem Destinatär vermieden wird. Eine derartige Regelung würde einen schwerwiegenden Eingriff in die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung bedeuten und wahrscheinlich in anderen Fällen zu Berufungen Anlaß geben.

dd) Zuwendungen als Arbeitslohn

Verschiedentlich werden Unternehmensstiftungen errichtet, um verdiente Arbeitnehmer an das Unternehmen zu binden. Die Stiftungen leisten an die Arbeitnehmer wiederkehrende Zahlungen als besondere Vergütungen für die dem Betrieb geleisteten Dienste. Diese Bezüge stellen bei den Arbeitnehmern zusätzlichen Arbeitslohn dar. Hierfür ist Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Die Bezüge werden somit auf der Ebene der Empfänger der Einkommensbesteuerung unterworfen. Bei der Stiftung sind die Vergütungen an die Arbeitnehmer dementsprechend als Betriebsausgaben abziehbar (vgl. BFH-Urteil I 205/59 U vom 10. Mai 1960, BStBl. III S. 335). Im Ergebnis werden die Vergütungen nur einmal besteuert, und zwar auf der Ebene der Arbeitnehmer.

c) Beschränkt steuerpflichtige Destinatäre

Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und auch nicht zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, wofür sie Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen nur die inländischen Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (§ 1 Abs. 3 EStG).

Unabhängig davon, welcher Einkunftsart die von einer inländischen Stiftung gewährten Zuwendungen zuzuordnen sind, sind sie bei beschränkt steuerpflichtigen Destinatären unter den gleichen Voraussetzungen als Einkünfte zu erfassen wie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären (vgl. oben b).

III. Beschränkt steuerpflichtige Stiftungen und ihre Destinatäre

1. Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen

Auch der Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen umschließt privatrechtliche Stiftungen und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Wegen der Abgrenzung der beiden Stiftungsgruppen voneinander vgl. die Ausführungen in Abschnitt II. 1.

2. Besteuerung der Stiftungen

a) Privatrechtliche Stiftungen

Privatrechtliche Stiftungen können nur nach § 2 Nr. 1 KStG 1977 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein. Dies ist der Fall, wenn sie weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Für beschränkt steuerpflichtige privatrechtliche Stiftungen kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht; die Anwendung der Befreiungsvorschriften des KStG setzt die unbeschränkte Steuerpflicht voraus (§ 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977).

Die beschränkt steuerpflichtigen privatrechtlichen Stiftungen unterliegen nur mit ihren inländischen Einkünften i. S. des § 49 EStG der Körperschaftsteuer. Sie dürfen — ebenso wie unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen — bei der Einkommensermittlung die Aufwendungen nicht abziehen, die zur Erfüllung des Stiftungszwecks geleistet werden (§ 10 Nr. 1 KStG 1977).

Die Körperschaftsteuer für die beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen beträgt grundsätzlich 56 v. H. des zu versteuernden Einkommens. Die Steuer ermäßigt sich jedoch auf 50 v. H. für Einkünfte, die in einem inländischen Betrieb anfallen (§ 23 Abs. 3 KStG 1977). Der Freibetrag nach § 24 KStG 1977 steht den beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen nicht zu. Beträgt ihr Einkommen im Einzelfall offensichtlich nicht mehr als 1 000 DM, kann das Finanzamt aber von einer Veranlagung zur Körperschaftsteuer absehen (vgl. Abschnitt 104 KStR 1977).

b) Stiftungen des öffentlichen Rechts

Unter die beschränkte Steuerpflicht können zwei Gruppen von Stiftungen des öffentlichen Rechts fallen:

Die erste Gruppe umfaßt Stiftungen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Bei ihnen erstreckt sich die Steuerpflicht auf sämtliche inländische Einkünfte (§ 2 Nr. 1 KStG 1977, § 49 EStG). Was die Besteuerung anbelangt, gelten die Ausführungen unter a) entsprechend. Für die Besteuerungspraxis dürfte diese Gruppe von Stiftungen keine große Bedeutung erlangen.

Zur zweiten Gruppe gehören Stiftungen, deren Geschäftsleitung oder Sitz sich im Inland befindet. Diese Stiftungen sind steuerpflichtig mit Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen und außerhalb eines Betriebs gewerblicher Art erzielt werden (§ 2 Nr. 2 KStG 1977). Die Körperschaftsteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten (§ 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1977). Soweit die im Abzugsverfahren erhobene Steuer auf Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG entfällt, wird sie den Stiftungen des öffentlichen Rechts auf Antrag zur Hälfte erstattet (§ 44 c Abs. 2 EStG). Von der ursprünglichen Kapitalertragsteuer, die 25 v. H. beträgt, verbleibt somit noch eine Belastung in Höhe von 12,5 v. H. Die Steuerbelastung liegt in derselben Höhe wie die Belastung für die entsprechenden Kapitalerträge steuerbefreiter Unterstützungskassen. Sie kann — ebenso wie bei diesen Kassen — unter dem Gesichtspunkt einer möglichen steuerlichen Doppelbelastung unberücksichtigt bleiben (vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt C. II. 2. b).

3. Besteuerung der Destinatäre

Für die Besteuerung der Bezüge bei den Destinatären ist die Rechtslage im wesentlichen die gleiche wie für Bezüge, die von einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Stiftung gewährt werden. Insoweit wird auf die Ausführungen in Abschnitt C. II. 3. hingewiesen.

Eine abweichende rechtliche Beurteilung kommt allein für Bezüge von unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Destinatären in Betracht, die keiner anderen Einkunftsart als den sonstigen Einkünften i. S. des § 22 Nr. 1 EStG zugeordnet werden können. Die in dieser Vorschrift getroffene Regelung, nach der wiederkehrende Bezüge nicht dem Empfänger, sondern dem Geber zuzurechnen sind, gilt nur, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist. Handelt es sich bei dem Geber um eine beschränkt steuerpflichtige Stiftung und bei dem Empfänger um einen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Destinatär, unterliegen die Bezüge bei dem Destinatär der Einkommensteuer.

In diesen Fällen werden die Zuwendungen wegen der Behandlung als nichtabziehbare Ausgabe bei der Stiftung und wegen der Zugehörigkeit zu den Einkünften des Destinatärs zweimal einer Steuer vom Einkommen unterworfen. Eine solche Doppelbelastung tritt aber nicht allein im Verhältnis zwischen einer beschränkt steuerpflichtigen Stiftung und einem unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatär ein. Die gleichen Wirkungen entstehen, wenn eine beschränkt steuerpflichtige natürliche Person aus ihren im Inland versteuerten Einkünften Zuwendungen gewährt, die bei dem Empfänger zu den wiederkehrenden Bezügen i. S. des § 22 EStG gehören. Auch in solchen Fällen kommt es zu einer zweimaligen Steuerbelastung. Dies ist die Folge davon, daß § 22 Nr. 1 EStG im Verhältnis zum Ausland ganz allgemein die Wechselwirkung zwischen dem Abzugsverbot beim Geber und der Steuerfreiheit beim Empfänger durchbricht. Die Vorschrift des § 22 Nr. 1 EStG stellt sicher, daß wiederkehrende Bezüge mindestens einmal im Inland steuerlich erfaßt werden. Dagegen ist es nicht der Sinn der Vorschrift, eine mehrfache Steuerbelastung zu vermeiden.

Der Grund für diese gesetzliche Regelung liegt darin, daß sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im allgemeinen nicht ohne weiteres feststellen läßt, ob die Zuwendungen tatsächlich aus inländischen Einkünf-

ten geleistet worden sind und inwieweit der Zuwendende daneben noch weitere Einkünfte im Ausland erzielt hat. Eine umfassende Einkommensbesteuerung erstreckt sich auf alle Einkünfte des Steuerpflichtigen (§ 2 Abs. 1 EStG). Ist eine solche umfassende Einkommensbesteuerung nicht möglich, weil der Zuwendende beschränkt steuerpflichtig ist, fehlt es an einer wesentlichen Voraussetzung für die gegenseitige Abhängigkeit der Besteuerung von Zuwendungen beim Zuwendenden und ihrer steuerlichen Behandlung beim Empfänger (vgl. BFH-Urteil VIII R 71/69 vom 27. September 1973, BStBl. 1974 II S. 101). Eine Änderung des EStG, durch die Zuwendungen beschränkt steuerpflichtiger Stiftungen bei der Einkommensermittlung der Empfänger außer Ansatz blieben, stünde mit diesen Besteuerungsgrundsätzen nicht in Einklang. Die Bundesregierung hält es deshalb nicht für vertretbar, den gesetzgebenden Körperschaften eine derartige Gesetzesänderung vorzuschlagen.

Ist nicht nur die Stiftung, sondern auch der Zuwendungsempfänger beschränkt steuerpflichtig, hat er die von der Stiftung gewährten Zuwendungen nicht als sonstige Einkünfte im Inland zu versteuern. In solchem Falle gehören die Bezüge nicht zu den inländischen Einkünften des Empfängers, weil sie nicht dem Steuerabzug unterliegen (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

D. Zuwendungen, die weder bei den Stiftungen noch bei den Empfängern mit einer Steuer vom Einkommen belastet sind

I. Darstellung der Problematik

In diesem Teil des Berichts soll — über die vom Deutschen Bundestag erbetene Prüfung hinaus — untersucht werden, in welchen Fällen Zuwendungen weder bei der Stiftung mit Körperschaftsteuer noch bei dem Zuwendungsempfänger mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer belastet sind. Tritt auf beiden Seiten eine Steuerbelastung nicht ein, ergibt sich die Frage, ob ein solches Ergebnis sachlich gerechtfertigt ist.

Die Problematik kann naturgemäß nur bei Zuwendungen von Stiftungen auftreten, deren Erträge nicht zur Körperschaftsteuer herangezogen werden. Hierzu gehören außer den Stiftungen des öffentlichen Rechts und den steuerbefreiten privatrechtlichen Stiftungen auch privatrechtliche Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind.

Soweit Einkünfte einer steuerbefreiten Stiftung dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, werden sie im folgenden wie nicht belastete Einkünfte behandelt, wenn die Stiftung nach § 44 c Abs. 1 EStG die Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer beanspruchen kann. Einen solchen Anspruch können steuerbefreite privatrechtliche Stiftungen und Stiftungen des öffentlichen Rechts geltend machen, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

II. Fälle, in denen die Freistellung der Einkünfte bei der Stiftung und der Zuwendungen bei den Empfängern gerechtfertigt ist

In den folgenden Fällen ist nach Auffassung der Bundesregierung die Freistellung der Einkünfte bei der Stiftung und der Zuwendungen bei den Empfängern sachlich gerechtfertigt:

1. Bezüge, die aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern, sind bei dem Empfänger nach § 3 Nr. 11 EStG von der Einkommensteuer befreit.

   Der Begriff „öffentliche Stiftung" i. S. dieser Befreiungsvorschrift umfaßt Stiftungen,

   — die selbst Stiftungen des öffentlichen Rechts sind,

   — deren Vermögen im Eigentum einer Körperschaft des öffentlichen Rechts steht oder

   — die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwaltet werden

   (vgl. Abschnitt 6 Nr. 8 EStR). Zu den „öffentlichen Stiftungen" können hiernach auch Stiftungen gehören, die nach den Ausführungen in Abschnitt C. II. 1. als privatrechtliche Stiftungen anzusehen sind.

2. Stipendien, die von einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder von einer steuerbefreiten privatrechtlichen Stiftung zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden, sind beim Empfänger nach Maßgabe des § 3 Nr. 44 EStG von der Einkommensteuer befreit.

3. Gewährt eine steuerbefreite betriebliche Unterstützungskasse (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1977), deren Träger eine privatrechtliche Stiftung ist, Unterstützungen, gehören diese bei den Leistungsempfängern bis zu einem Betrag von 1 000 DM je Kalenderjahr nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Unterstützung aus Anlaß eines besonderen Notfalls gewährt wird (Abschnitt 50 Abs. 1 Nr. 2 und Abschnitt 14 Abs. 2 der Lohnsteuer-Richtlinien).

In allen genannten Fällen liegen der Steuerbefreiung der Zuwendungen bei den Empfängern sozial- und wirtschaftspolitische Erwägungen zugrunde. Die Steuerbefreiungen werden grundsätzlich nur gewährt, soweit dies zur Erreichung des vom Gesetzgeber gewünschten Zwecks erforderlich ist.

Soweit der Empfänger im Rahmen eines Betriebs Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln erfolgsneutral vereinnahmen kann (vgl. Abschnitt C. II. 3. b) cc), entspricht diese Behandlung den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung. Die Regelung hat nicht den Charakter einer Steuervergünstigung.

III. Fälle, in denen die Freistellung der Einkünfte bei der Stiftung und der Zuwendungen bei den Empfängern nicht gerechtfertigt ist

Die Bundesregierung hält die Freistellung der Einkünfte bei der Stiftung und der Zuwendungen bei den Empfängern in folgenden Fällen nicht für gerechtfertigt:

1. Freistellung von Unterhaltszahlungen an den Stifter und seine nächsten Angehörigen

Dient eine Stiftung nach ihrer Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, wird ihre Körperschaftsteuerbefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Stiftung einen Teil, höchstens jedoch ein Viertel ihres Einkommens, dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren (§ 58 Nr. 5 der Abgabenordnung = AO). Die Unterhaltsgewährung an den Stifter und seine Angehörigen ist mit Wirkung vom Jahre 1977 ab in den Kreis der steuerlich unschädlichen Betätigungen aufgenommen worden.

Obwohl hiernach die an den Stifter und seine nächsten Angehörigen geleisteten Unterhaltszahlungen bei der Stiftung nicht der Körperschaftsteuer unterliegen — nur auf diese Fälle erstreckt sich nach den Ausführungen zu I. die Prüfung — werden die Unterhaltszahlungen bei den Empfängern auch nicht zur Einkommensteuer herangezogen, Die Zahlungen stellen wiederkehrende Bezüge dar, die nach § 22 Nr. 1 EStG dem Empfänger nicht zuzurechnen sind, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt C. II. 3. b) aa). Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht ist bei den nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977 von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftungen stets erfüllt. Die Befreiungsvorschrift ist nur anzuwenden, wenn die Stiftung nicht beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. Abschnitt C. III. 2. a).

Die Bundesregierung sieht keine überzeugenden Gründe, die eine Freistellung der Unterhaltsleistungen an den Stifter und seine nächsten Angehörigen von jeglicher Steuer vom Einkommen erfordern würden. Der Umstand, daß der Stifter das Stiftungsvermögen für förderungswürdige und daher steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung gestellt hat, ist kein ausreichender Grund für eine persönliche Steuerbefreiung des Stifters und seiner Angehörigen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet vielmehr, die für die Unterhaltszahlungen verwendeten Mittel entweder bei der Stiftung der Körperschaftsteuer zu unterwerfen oder bei den Empfängern als wiederkehrende Bezüge zur Einkommensteuer heranzuziehen. Bei dieser Beurteilung ist zu berücksichtigen, daß es sich bei den Unterhaltszahlungen nicht nur um geringfügige Unterstützungbeträge handelt. Die Steuerbefreiung bei der Stiftung bleibt in den Grenzen des § 58 Abs. 5 AO erhalten, solange die Zahlungen den Rahmen des Angemessenen nicht übersteigen, wobei als Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers angesehen wird (vgl. die Ausführungen zu § 58 im Einführungserlaß zur AO 1977, BStBl. 1976 I S. 576).

Die Bundesregierung prüft zur Zeit die Möglichkeiten für eine sachgerechte Besteuerung. Sie wird den gesetzgebenden Körperschaften nach Abschluß der Prüfung entsprechende gesetzgeberische Maßnahmen vorschlagen.

2. Freistellung der Zuwendungen von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind

Für Vermögensmassen, die zu einem standesherrlichen Hausvermögen, einem Familienfideikommiß, einem Lehen oder einem Erbstammgut gehört haben und ganz oder zum Teil nach den für die Auflösung geltenden Vorschriften in eine Stiftung umgewandelt worden sind, sieht die Verordnung vom 13. Februar 1926 (RGBl. I S. 101) über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, eine Sonderregelung vor. Wie schon in Abschnitt C. II. 1. dargelegt, bleiben bei der Veranlagung einer solchen Stiftung die Einkünfte außer Ansatz, die an die nach der Stiftungssatzung bezubgsberechtigten unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Familienmitglieder verteilt werden. Diese Einkünfte unterliegen somit bei der Stiftung nicht der Körperschaftsteuer. Die Auflösung der in der Verordnung bezeichneten Vermögensmassen war durch Artikel 155 Abs. 2 der Weimarer Reichsverfassung angeordnet worden.

Die von der Stiftung gewährten Zuwendungen werden auch bei den Familienmitgliedern nicht der Einkommensteuer unterworfen. Die Gründe für diese Sachbehandlung sind die gleichen wie für die Freistellung der Unterhaltsbezüge bei den unter 1. genannten Stiftern und ihren Angehörigen.

Nach Auffassung der Bundsregierung liegen auch in den hier angesprochenen Fällen keine ausreichenden Gründe dafür vor, daß weder die Einkünfte bei der Stiftung noch die Zuwendungen bei den Familienangehörigen zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden. Um eine einmalige Besteuerung sicherzustellen, ist zu erwägen, die Verordnung vom 13. Februar 1926 aufzuheben. Die Bundesregierung wird demnächst auch zu diesem Punkt entsprechende Maßnahmen vorschlagen.

E. Zusammenfassung

Aufgrund der Entschließungen des Deutschen Bundestages hat die Bundesregierung die steuerlichen Verhältnisse der Stiftungen und ihrer Destinatäre unter dem Gesichtspunkt einer ungerechtfertigten steuerlichen Doppelbelastung geprüft. Die Prüfung hat ergeben, daß die Höhe der steuerlichen Belastung unterschiedlich ist, je nachdem, ob von der unbeschränkten oder von der beschränkten Steuerpflicht der Stiftung ausgegangen wird, ob die für die Zuwendungen verwendeten Einkünfte von einer

privatrechtlichen Stiftung oder von einer Stiftung des öffentlichen Rechts erzielt worden sind und zu welcher Einkunftsart die Zuwendungen bei den Empfängern gehören. Insgesamt ist festzustellen, daß eine mit den Zielsetzungen der Körperschaftsteuerreform unvereinbare Doppelbelastung von Einkünften der Stiftung mit Körperschaftsteuer und von Zuwendungen bei den Empfängern mit Einkommensteuer nicht eintritt.

Bei den für die Beurteilung typischen Familienstiftungen handelt es sich um unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige privatrechtliche Stiftungen, die Zuwendungen an zur Familie des Stifters gehörende Destinatäre gewähren. In diesen Fällen unterliegen die Einkünfte bei der Stiftung der Körperschaftsteuer zum Steuersatz von 56 v. H. Bei den Destinatären werden die Zuwendungen nicht steuerlich erfaßt. Es handelt sich in der Regel um wiederkehrende Bezüge, die, da der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist, dem Empfänger nicht als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG zuzurechnen sind.

Eine zweimalige Besteuerung auf der Ebene der Stiftung und des Destinatärs ist nur in zwei besonders gelagerten Ausnahmefällen denkbar.

Der erste Fall betrifft eine im Inland steuerpflichtige Stiftung, deren Zuwendungen bei ihr nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden können, bei dem Destinatär aber Betriebseinnahmen darstellen. Hier liegt der Grund für die zweimalige Besteuerung darin, daß das Einkommensteuerrecht keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz enthält, nach dem betriebliche Einnahmen nur dann die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer erhöhen, wenn die entsprechenden Ausgaben beim Geber die Bemessungsgrundlage gemindert haben. Der Besteuerung wird bei dem Empfänger der betriebliche Gewinn zugrunde gelegt, der nach den Grundsätzen für die steuerliche Gewinnermittlung zu berechnen ist.

Der zweite Fall betrifft eine beschränkt steuerpflichtige Stiftung, deren inländische Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen und deren Zuwendungen bei den Destinatären als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG zur Einkommensteuer herangezogen werden. In diesem Fall beruht die zweimalige Besteuerung darauf, daß das Einkommensteuerrecht eine Abhängigkeit der Besteuerung des Empfängers von der Besteuerung des Gebers allgemein nicht vorsieht, wenn einer von beiden nur beschränkt steuerpflichtig ist. Es handelt sich daher nicht um ein Sonderproblem im Verhältnis zwischen Stiftungen und ihren Destinatären. Das gleiche Ergebnis tritt ein, wenn die Zuwendungen von einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person gewährt werden.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß für beide Fälle, die nur verhältnismäßig selten vorkommen dürften, gesetzgeberische Maßnahmen zur Milderung oder Beseitigung der zweimaligen steuerlichen Belastung nicht in Erwägung gezogen werden sollten. Eine gesetzliche Sonderregelung stünde im Gegensatz zu allgemeinen Grundsätzen der Einkommensbesteuerung und könnte zu Berufungen in anderen Fällen führen.

Über die Entschließung des Bundestages hinaus hat die Bundesregierung die Frage geprüft, ob es gerechtfertigt ist, daß in bestimmten Fällen weder die Einkünfte bei der Stiftung noch die Zuwendungen bei den Empfängern besteuert werden. Nach dem Ergebnis der Prüfung hält die Bundesregierung die Freistellung von jeglicher Besteuerung in zwei Fällen nicht für gerechtfertigt.

Im ersten Fall handelt es sich um Unterhaltszahlungen, die eine von der Körperschaftsteuer befreite privatrechtliche Stiftung, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, an den Stifter und seine nächsten Angehörigen leistet. Bei uneingeschränkter Steuerbefreiung der Stiftung werden die für die Zuwendungen verwendeten Mittel nicht mit Körperschaftsteuer belastet. Bei den Empfängern sind die Unterhaltszahlungen in der gleichen Weise von der Einkommensbesteuerung ausgenommen wie Zuwendungen unbeschränkt steuerpflichtiger Familienstiftungen an ihre Destinatäre.

Der zweite Fall betrifft Zuwendungen von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind. Solche Stiftungen sind zwar körperschaftsteuerpflichtig. Bei ihrer Veranlagung zur Körperschaftsteuer bleiben aber Zuwendungen außer Ansatz, die an die nach der Satzung bezugsberechtigten unbeschränkt steuerpflichtigen Familienangehörigen gewährt werden. Für die Behandlung bei den Familienangehörigen ist die Rechtslage die gleiche wie bei Destinatären anderer steuerpflichtiger Familienstiftungen.

Sobald die Möglichkeiten für eine sachgerechte Besteuerung dieser Fälle abschließend geprüft sind, wird die Bundesregierung den gesetzgebenden Körperschaften entsprechende gesetzgeberische Maßnamen vorschlagen.